Tribunal administratif N° 35535 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 28 novembre 2014
3e chambre

Audience publique du 16 décembre 2015

Recours formé par
la société anonyme ... S.A., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal et d'impôt sur les revenus de capitaux

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35535 du rôle et déposée le 28 novembre 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., ayant son siège social à L-…, représentée par son conseil d'administration en fonctions, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une décision rendue le 27 août 2014 par le directeur de l'administration des Contributions directes, faisant suite à une réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2011, tous émis en date du 11 décembre 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 26 février 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 26 mars 2015 par Maître Alain Steichen au nom de la société anonyme ... S.A. ;

Vu l'acte de reprise d'instance déposée en date du 25 novembre 2015 au greffe du tribunal administratif par lequel Maître Alain Steichen déclare se constituer avocat à la Cour pour Maître Gaston Stein en sa qualité de curateur de la faillite de la société anonyme ... S.A. prononcée en date du … ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions attaquées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Pol Mellina, en remplacement de Maître Alain Steichen, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou Thill en leurs plaidoiries à l'audience publique du 25 novembre 2015.

Par un courrier du 13 novembre 2013, le bureau d'imposition sociétés …, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », s'adressa à la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par « la société ... », sur le fondement du § 205, paragraphe 3 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégée « AO », afin de l'informer

qu’il avait l’intention d’effectuer les redressements suivants par rapport aux déclarations fiscales de l’année 2011 :

« *1) Ajout des amendes et pénalités fiscales de … € suivant article 12 (4) LIR*

2) La provision sur les créances des sociétés sœurs de … est refusée.

En outre la majoration de bénéfice sub 2) ci-dessus est considérée comme distribution cachée de bénéfice suivant article 164 (3) LIR est soumise comme telle à la retenue d’impôt sur le revenu des capitaux aux taux de 15 % ».

Par un courrier du 29 novembre 2013, la société ... prit position par rapport à cette lettre.

En date du 11 décembre 2013, le bureau d’imposition émit à l’égard de la société ... le bulletin de l’impôt sur le revenu des collectivités pour l’année 2011, ci-après désigné par « le bulletin IRC », ainsi que le bulletin de l’impôt commercial communal pour la même année, ci-après désigné par « le bulletin ICC », ainsi que le bulletin de la retenue d’impôt sur les revenus de capitaux de la même année. Le bulletin IRC mentionna, sous la rubrique intitulée « *détail concernant l’imposition* », ce qui suit :

« *Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux* » et renvoya encore au courrier du bureau d’imposition du 13 novembre 2013 s’agissant des points par rapport auxquels l’imposition diffère de la déclaration d’impôt.

Le bulletin de la retenue d’impôt sur les revenus de capitaux renvoya pareillement la lettre du 13 novembre 2013, précitée.

Par un courrier du 6 mars 2014, la société ... introduisit une réclamation à l’encontre de ces trois bulletins auprès du directeur de l’administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Par une décision du 27 août 2014, référencée sous le numéro …, le directeur rejeta comme non fondée ladite réclamation en les termes suivants :

«*Vu la requête introduite le 7 mars 2014 par le sieur ..., pour réclamer au nom de la société anonyme ..., avec siège à L-…, contre les bulletins de l’impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal de l'année 2011, ainsi que contre le bulletin de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux de l'année 2011, tous émis le 11 décembre 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'État du 06.02.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir admis une distribution cachée de bénéfices en relation avec une provision pour charges ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante a entre autres pour objet l'exploitation d'une entreprise de terrassement, de démolition, d'excavation de terrains et de canalisation, de forage et d'ancrage, tous travaux artisanaux en relation directe et indirecte avec cette activité, ainsi que le commerce de matériaux pour le bâtiment, l'achat, la vente et la location de machines et d'engins industriels, l'achat, la vente et la location de tous matériaux, machines, équipements, outils et en général de tout ce qui concerne la construction et le génie civil, le concassage et la vente de produits du concassage, l'agence et la promotion immobilière et l'administration de biens-syndic de copropriété ; que la réclamante a en outre pour objet la prise de participations, sous quelque forme que ce soit, dans des entreprises luxembourgeoises ou étrangères, l'acquisition par achat, souscription ou de toute autre manière, ainsi que l'aliénation par vente, échange ou de toute autre manière de titres, obligations, créances, billets et autres valeurs de toutes espèces, la possession, l'administration, le développement et la gestion de son portefeuille ; que la réclamante peut cependant participer à la création et au développement de n'importe quelle entreprise financière, industrielle ou commerciale et prêter tous concours, que ce soit par des prêts, des garanties' ou de toute autre manière ;

Considérant que les actions de la réclamante sont intégralement détenues par le sieur ... ;

Considérant que le bureau d'imposition a établi les bases d'imposition de l'année 2011 en refusant la déduction d'une dotation de provision pour créances douteuses envers des entreprises liées d'un montant de … euros ;

Considérant qu'aux termes de l'article 45 alinéa 1 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise constituent des dépenses d'exploitation déductibles ;

Considérant qu'il y a lieu d'analyser si le montant réintégré au revenu imposable par le bureau d'imposition constitue une dépense d'exploitation en vertu de l'article 45 L.I.R. ;

Considérant que les comptes annuels au 31 décembre 2011 font ressortir des créances envers entreprises liées d'un montant de … euros, ainsi qu'une dette envers entreprises liées d'un montant de … euros ;

que ces créances envers les entreprises liées représentent des comptes courants envers des sociétés dénommées … S.A., … s.à r.l., ... S.A., ... s. à r.l. et ... s.à r.l. (sociétés regroupées ci-après par « l'ancien groupe ») ;

qu'il n'est pas litigieux que ces sociétés sont des sociétés du même groupe de la requérante ;

Considérant encore que la réclamante, \créée le 25 février 2011, a acquis en cette même année 2011 les fonds de commerce de ces sociétés ; que d'après les annexes aux comptes annuels, elle aurait même « payé de nombreux fournisseurs de l'ancien groupe » ;

Considérant qu'en 2011, la requérante a provisionné les comptes courants envers les sociétés susmentionnées à raison de 30% ; qu'elle fait valoir que ces sociétés « ont des fonds propres négatifs justifiant une provision à hauteur d'environ 30% soit 339K€ » ;

Considérant que dans sa requête introductive, la réclamante expose qu'en « raison de la crise économique, les clients de l'ancien groupe ont connu des difficultés de paiement. L'ancien groupe n'a dès lors pas été en mesure de rembourser en 2011 les avances envers la Société. La Société a considéré les avances en question comme douteuses et une provision pour risques et charges de 25%, soit EUR …, a été constituée en 2011 afin de couvrir le risque de non remboursement partiel des créances. Suite au défaut du remboursement des créances clients de l'ancien groupe et, par conséquent, du non remboursement des avances de la Société par l'ancien groupe, la provision a été ajustée durant les années 2012 et 2013 afin d'atteindre 100% en fin 2013. Les sociétés … S. à r.l. et ... S. à r.l. d'une part et … S.A. d'autre part, ont été mises en redressement judiciaire respectivement le 11 octobre et le 8 novembre 2013. Les autres sociétés de l'ancien groupe pourraient suivre le même sort. La Société a déclaré ses créances au curateur ce qui justifie pleinement les provisions passées en 2011, 2012 et 2013 en vertu du principe de prudence » ;

Considérant qu'il y a lieu de préciser que la provision a effectivement été dotée à raison de 30% et non à raison de 25% comme la réclamante l'a exposé dans sa requête introductive ;

Considérant qu'aux termes de l'article 164 alinéa 3 L.I.R., il y a distribution cachée de bénéfices si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, n° 6690 du rôle, décision C 9679) ;

Considérant que deux entreprises liées envers lesquelles la réclamante a une créance, sont en état de faillite ;

Considérant qu'en vertu de l'article 442 du code de commerce, la faillite est déclarée par un jugement du tribunal d'arrondissement siégeant en matière commerciale, rendu soit sur aveu du failli, soit sur assignation d'un ou de plusieurs créanciers, soit d'office ;

Considérant qu'en l'occurrence, les deux faillites ont été déclarées par des jugements respectifs sur assignation d'un ou de plusieurs créanciers en date du … et en date du … ;

Considérant que l'instruction au contentieux a révélé que la réclamante a déposé des déclarations de créances pour les deux sociétés, i.e. une déclaration de … euros pour la société ... et une déclaration de … euros pour la société ... ;

Considérant qu'en matière de faillite, les déclarations de créances font l'objet d'une vérification de la part des curateurs et du juge-commissaire ;

Considérant qu'en l'occurrence, l'instruction au contentieux a encore révélé que la créance envers la société ... n'a pas fait l'objet d'une admission et la créance envers la société ... n'a pas encore fait l'objet d'tine vérification ;

Considérant ainsi que d'après le principe de prudence inscrit à l'article 51 (1) c de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises et modifiant certaines autres dispositions légales en vigueur depuis le 1er janvier 2005, il doit être tenu compte lors de l'évaluation des postes figurant dans les comptes annuels de tous les risques prévisibles et pertes éventuelles qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même si ces risques ou pertes ne sont connus qu'entre la date de clôture du bilan et la date à laquelle il est établi, ainsi que des dépréciations ;

Considérant qu'en vertu de l'article 22 alinéa 2 L.I.R., la situation à la date de clôture de l'exercice d'exploitation est déterminante pour l'évaluation en fin d'exercice ; que l'exploitant pourra tenir compte des faits et circonstances qui ont existé à cette date et dont l'existence ne s'est révélée qu'ultérieurement, mais avant la date d'établissement du bilan ;

Considérant que pour l'évaluation des créances envers les entreprises liées au 31 décembre 2011, il n'y a dès lors pas lieu de tenir compte des jugements de faillite de 2013 de deux entreprises liées ;

Considérant encore qu'en vertu de l'article 22 alinéa 3 L.I.R., l'évaluation doit se faire distinctement pour chaque bien qui, à la fin de l'exercice d'exploitation, fait partie de l'actif net investi ; que toutefois l'évaluation peut avoir lieu en bloc quand il s'agit de biens semblables quant à l'espèce et à la valeur ou de biens de moindre importance ;

Considérant que des créances envers des sociétés ne sont pas à considérer comme biens semblables quant à l'espèce et à la valeur ou comme biens de moindre importance ;

Considérant que la réclamante a fait une dotation forfaitaire d'une provision pour créances douteuses sur plusieurs créances à raison de 30% ; qu'en l'espèce, l'évaluation individuelle est cependant à faire pour chaque créance au 31 décembre 2011 même si les créances concernent des sociétés d'un même groupe ;

Considérant qu'en matière fiscale, les sociétés membres d'un groupe doivent être considérées comme agissant entre elles sur un marché de pleine concurrence (normes OCDE);

Considérant qu'un gestionnaire, même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, n'aurait pas acquis les fonds de commerce d'entreprises déficitaires pour un montant d'environ 2,5 millions euros et ne payerait pas les fournisseurs de ces entreprises liées sans autre contrepartie ; que d'ailleurs les comptes annuels de l'année 2011 de ces entreprises liées n'ont pas été déposés au registre de commerce et des sociétés, en violation des obligations légales des articles 72 et 75 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales; que la requérante est restée en défaut d'établir à suffisance une évaluation inférieure à la valeur nominale desdites créances au 31 décembre 2011 ;

Considérant que l'« administration peut supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise si les circonstances la rendent probable, sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées » (jugement tribunal administratif du 9 juin 2008 n° 23324 du rôle, arrêt Cour administrative du 11 février 2009, n° 24642C du rôle) ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède qu'il y a dès lors lieu de confirmer cette distribution cachée de bénéfices ;

Considérant qu'en vertu de l'article 146 L.I.R., les distributions de bénéfices tant ouvertes que cachées doivent faire l'objet d'une retenue d'impôt sur les revenus de capitaux ;

Considérant qu'en vertu de l'article 148 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt applicable pour l'année 2011 est de 15%, à moins que le débiteur des revenus ne prenne à sa charge l'impôt à retenir, ce qui, même en matière de distribution cachée de bénéfices n'est jamais présumé ;

Considérant qu'il en résulte que le bulletin de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux de l'année 2011 est dès lors à confirmer ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. »

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 28 novembre 2014, la société ... a fait introduire, suivant le dispositif de la requête auquel le tribunal est en principe seul tenu, un recours en réformation qui est dirigé contre la décision du directeur du 27 août 2014, précitée.

A titre liminaire, le tribunal constate que par acte de reprise d’instance déposé au greffe du tribunal administratif le 25 novembre 2015, le curateur de la faillite de la société ... a déclaré reprendre l’instance introduite par cette dernière. Il y a lieu de lui en donner acte.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l’article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal est compétent pour statuer

comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, d'un bulletin de l'impôt commercial communal ou encore un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision du directeur du 27 août 2014.

Le délégué du gouvernement se rapporte à prudence de justice quant à la recevabilité du recours au motif que la requête introductive n'indiquerait pas l'organe représentant la société demanderesse.

C'est à bon droit que la société ... conclut au rejet de cette contestation.

En effet, les éléments devant figurer dans la requête introductive sont énumérés à l'article 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, parmi lesquels ne figure pas l'indication de l'organe représentatif de la personne morale requérante. Il s'ensuit qu'aucune inobservation d'une règle de procédure n'est vérifiée en l'espèce.

D'autre part, analysé d'un point de vue de la représentation valable de la société demanderesse, la contestation fondée sur un défaut d'indication de l'organe représentatif est encore à rejeter étant donné qu'il convient de présumer, à défaut du contraire, que l'organe qualifié pour représenter la personne morale a valablement pris une décision d'engager une action en justice et que cette personne morale est représentée par l'organe légalement habilité.[1]

Le moyen d'irrecevabilité est dès lors rejeté comme étant non fondé.

Le recours est dès lors recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la partie demanderesse expose qu'elle aurait été constituée le … 2011, elle décrit son objet social et explique que son actionnaire unique serait Monsieur ... qui serait également un des trois membres du conseil d'administration, Monsieur ... assumant encore les fonctions de président dudit conseil d'administration.

Le 30 juin 2011, elle aurait acquis les fonds de commerce de plusieurs sociétés faisant partie d'un groupe, détenu également à titre de 50 % par Monsieur ... et dirigé par ce dernier, à savoir les sociétés ... S.A., ... s.à r.l., ... s.à r.l., ... S.A. et ... s.à r.l., ci-après désignées par « les sociétés du groupe ». Elle précise que le prix d'acquisition se serait élevé à un montant global de … € et aurait compris également les machines, les installations, le matériel et les outillages, tout comme le personnel.

Elle ajoute qu'au moment du transfert des fonds de commerce, les sociétés du groupe n'auraient pas encore réglé toutes les dettes de leurs fournisseurs, de sorte que face à la menace de ceux-ci d'arrêter leurs prestations de service, elle aurait décidé, afin de garantir que les chantiers puissent être poursuivis, de s'acquitter de ces dettes en lieu et place des

1 trib. adm. 26 juillet 2000, n° 10605 du rôle, Pas adm. 2015, V° Procédure contentieuse, n° 358.

sociétés du groupe, de sorte que des créances envers les sociétés précitées auraient été comptabilisées. La partie demanderesse précise qu'il avait été prévu que les sociétés du groupe allaient rembourser les avances ainsi octroyées au moyen de liquidités obtenues du recouvrement de leurs propres créances auprès de leurs clients, mais que ces avances n'auraient pas pu être remboursées en 2011, suite aux difficultés rencontrées par leurs propres clients en raison de la crise économique.

Ce serait dans ce contexte qu'elle aurait considéré le remboursement de ces avances comme incertain et aurait, conformément au principe de prudence, comptabilisé au 31 décembre 2011 une provision pour risques et charges de l'ordre de … € afin de couvrir le risque de non-paiement partiel de ces créances.

Cette provision pour risques et charges aurait d'ailleurs été ajustée au cours des années 2012 et 2013, pour finalement atteindre 100 % du montant des avances consenties en raison du défaut de remboursement des avances faites par elle, et cela en raison du défaut de remboursement des créances clients, la situation financière des sociétés précitées s'étant fortement détériorée, les sociétés ... s.à r.l., ... s.à r.l. et … S.A. ayant été déclarées en faillite en … respectivement … 2013.

En droit, la partie demanderesse reproche de manière générale au bureau d'imposition de ne pas avoir précisé ce qui lui est reproché exactement et plus particulièrement qu'il n'existerait aucune explication quant au lien apparent entre les deux redressements auxquels le bureau d'imposition s'est référé, sans qu'il ne soit expliqué en quoi une distribution cachée de bénéfice puisse être rattachée à la sphère privée de ses associés. La décision du directeur n'apporterait pas davantage d'éclaircissements à cet égard.

Pour le surplus, elle conclut en premier lieu à la régularité de la constatation de la provision au niveau comptable en faisant état, d'une part, de la prise en compte d'éléments révélateurs du caractère douteux des créances envers les sociétés du groupe et, d'autre part, de ce que l'évaluation en bloc des créances envers les sociétés de ce groupe serait économiquement justifiée.

En effet, elle fait valoir que sur le fondement de l'article 40 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « la LIR », prévoyant la règle de l'accrochement du bilan fiscal ou bilan comptable, les provisions constatées en comptabilité devraient être prises en considération lors de l'établissement du bilan fiscal, à moins que des règles dérogatoires issues de la loi fiscale s'y opposent.

Or, au niveau comptable, le principe de prudence imposerait la constitution de provisions pour tous les risques et toutes les charges nés au cours de l'exercice, même si ceux-ci ne sont connus qu'après la clôture de l'exercice comptable. Si la perte est certaine ou quasi certaine ou même fortement probable l'inscription serait même obligatoire d'après les règles comptables. D'autre part, face à une perte simplement possible ou éventuelle, l'entreprise disposerait d'une faculté de constituer une provision.

Elle ajoute que si la perte doit trouver son origine dans l'exercice au cours duquel la provision a été comptabilisée, cette règle n'empêcherait toutefois pas que la provision soit constatée même si l'existence de la perte est découverte après la clôture de l'exercice pendant les travaux d'établissement du bilan.

Ces règles répondraient au principe connu en droit comptable allemand sous le nom de « *Wertaufhellungsprinzip* », qui distinguerait entre les « *wertaufhellende Ereignisse* », et, d’autre part, les « *wertändernde oder begründende Ereignisse* », les premiers étant à prendre en considération pour l’établissement du bilan, les seconds ne l’étant pas. L’article 22 LIR consacrerait ce même principe en droit fiscal luxembourgeois.

En se référant au droit allemand, la partie demanderesse estime encore que même des « *wertaufhellende Ereignisse und Erkenntnisse* » devraient être pris en compte s’ils sont connus pendant la période entre l’établissement des comptes annuels et leur approbation par l’assemblée générale de la société.

Elle déclare qu’elle aurait établi son bilan et déposé sa déclaration fiscale pour l’année 2011 au 24 décembre 2012, de sorte que tous les événements et faits dont elle avait connaissance entre le 31 décembre 2011 et 24 décembre 2012 et qui peuvent être qualifiés comme étant susceptibles d’éclaircir la valeur de certains actifs auraient dû être pris en compte pour l’établissement de ce bilan. Elle estime qu’il résulterait à suffisance des explications fournies par elle à l’appui de sa réclamation ainsi que des nombreuses attestations des fournisseurs du groupe dont elle a acquis les fonds de commerce, que la raison d’être des paiements faits en lieu et place de ces sociétés était de garder de bonnes relations avec les fournisseurs pour qu’elle puisse continuer ses activités. Elle ajoute qu’elle aurait évidemment eu dès le départ conscience du fait que ces sociétés avaient des problèmes de trésorerie et que le recouvrement intégral des avances ne serait pas garanti. Dans la mesure où elle-même et ces sociétés auraient été contrôlées et dirigées par les mêmes personnes, la situation financière des unes aurait nécessairement été connue des autres. De plus, au courant de l’année 2012 des voies de recouvrement forcées auraient été mises en œuvre par certains créanciers à l’égard des sociétés du groupe, et cela avant l’établissement du bilan de 2011.

Il en résulterait qu’elle aurait disposé, au moment de l’établissement de son bilan au 24 décembre 2012, de suffisamment d’éléments qui seraient incontestablement à qualifier de « *wertaufhellende Tatsachen* » par rapport aux créances envers les sociétés du groupe qu’elle détenait à son actif. Dès lors, la comptabilisation des provisions pour risques et charges relatives à ces créances aurait été pleinement justifiée, de sorte que ces provisions devraient être prises en compte par la détermination de son résultat fiscal par le jeu du principe de l’accrochement du bilan fiscal au bilan comptable inscrit à l’article 40 LIR.

Au-delà du constat que la comptabilisation d’une provision aurait été amplement justifiée dans son principe, la partie demanderesse fait valoir que le mode d’évaluation opéré ne serait pas critiquable non plus, malgré l’article 22, alinéa 3 LIR invoqué par le directeur.

A cet égard, elle invoque le principe général de la prééminence de l’économique sur le juridique en droit fiscal.

Ainsi, les sociétés du groupe seraient toutes impliquées dans un même processus d’activité globale, dans un même projet. Les raisons sociales des différentes sociétés seraient d’ailleurs quasiment identiques et elles ne se distingueraient que par les différents suffixes (« … », « … », « … » etc.), qui désigneraient leurs fonctions respectives au sein du même processus économique. De plus, les sociétés seraient détenues par le même actionnaire et gérées par les mêmes dirigeants.

Il conviendrait d'en conclure que d'un point de vue économique les sociétés du groupe auraient constitué un seul et même débiteur à ses yeux. La partie demanderesse ajoute que la détérioration des situations financières des sociétés du groupe se serait faite de façon graduelle, de sorte qu'il aurait existé, à l'époque de la comptabilisation de la provision, un risque sérieux de non-recouvrement des créances envers toutes les sociétés impliquées dans la même activité et travaillant pour l'essentiel avec les mêmes clients en difficultés.

Ce serait dès lors à bon droit qu'elle avait constitué une provision évaluée à un montant forfaitaire.

En second lieu, la partie demanderesse réfute le reproche d'une distribution cachée de bénéfices, en invoquant, d'une part, le principe de la liberté de gestion, et, d'autre part, l'absence d'enrichissement de son actionnaire.

Par rapport au moyen fondé sur le principe de la liberté de gestion, la partie demanderesse réfute le reproche du directeur tenant à une réaction d'un gestionnaire moyennement diligent et conscient qui n'aurait, d'après le directeur, pas acquis un fonds de commerce d'entreprises déficitaires, en faisant valoir qu'il n'y aurait aucun lien évident et automatique entre la valeur d'un fonds de commerce d'une société et ses résultats, en donnant à considérer à cet égard que l'ensemble des actifs composant le fonds de commerce pourrait parfaitement atteindre une valeur considérable, alors même que la société cédant ledit fonds de commerce soit déficitaire ou se trouve même, comme en l'espèce, en état de cessation de paiements.

La partie demanderesse fait ensuite valoir qu'elle aurait eu un intérêt propre à ce que les dettes des fournisseurs des sociétés dont elle a acquis les fonds de commerce soient réglées, en renvoyant à des attestations délivrées par les fournisseurs qui auraient refusé de travailler avec elle à défaut de règlement des dettes.

Enfin, elle invoque le principe de non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion d'une entreprise, en renvoyant à cet égard à la jurisprudence des juridictions administratives, de sorte que le directeur ne serait pas en droit de critiquer sa décision de rembourser des dettes fournisseurs en lieu et place des sociétés du groupe, à moins de démontrer que cette décision ait été prise dans le seul intérêt personnel de son associé unique, preuve qui ne serait toutefois pas rapportée en l'espèce.

Par rapport à ce dernier point, la partie demanderesse fait encore valoir, en se référant à l'article 164, alinéa 3 LIR définissant la distribution cachée de bénéfices, que contrairement à la solution retenue en Allemagne, la distribution cachée de bénéfices serait déterminée au Luxembourg du point de vue de l'actionnaire, en faisant valoir qu'il ne suffirait pas que la société soit appauvrie, mais qu'il faudrait plutôt que l'actionnaire se soit enrichi.

S'agissant de l'argumentation du directeur fondée sur un renversement de la charge de la preuve d'une distribution cachée de bénéfices, la partie demanderesse renvoie à un arrêt de la Cour administrative du 11 février 2009, n° 24642C du rôle, suivant lequel la charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices reposerait sur le bureau d'imposition et que ce ne serait que lorsqu'un faisceau de circonstances rendrait une telle distribution cachée de bénéfices probable qu'il y aurait renversement de la charge de la preuve.

La partie demanderesse souligne qu'en l'espèce, le directeur n'aurait apporté aucun élément permettant de conclure que son associé ait tiré un quelconque avantage personnel du paiement des dettes des sociétés du groupe. Bien au contraire, son associé aurait même perdu de l'argent puisque le paiement par elle de dettes fournisseurs des sociétés du groupe aurait créé une créance envers ces sociétés. A défaut de paiement de cette créance en raison de la cessation ultérieure des paiements de plusieurs des sociétés, il s'agirait d'une perte pure et simple pour elle et *a fortiori* pour son actionnaire unique. De plus, étant donné que l'ensemble des sociétés litigieuses seraient soit déclarées en faillite soit se porteraient financièrement très mal, les participations détenues par son actionnaire dans ces sociétés n'auraient plus guère de valeur.

La partie demanderesse en conclut au défaut de toute enrichissement de son associé et partant à un défaut de distribution cachée de bénéfice au sens de l'article 164 (3) LIR.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Après avoir insisté sur l'actionnariat des différentes sociétés en cause tournant autour de la personne de Monsieur ..., le délégué du gouvernement expose que le bureau d'imposition aurait retenu que la dépense litigieuse ne serait pas à qualifier comme une dépense d'exploitation au sens de l'article 45, alinéa 1er LIR, donc une dépense provoquée exclusivement par l'entreprise.

Il fait valoir que les comptes annuels au 31 décembre 2011 feraient ressortir des créances envers les entreprises liées d'un montant de … €, ainsi qu'une dette envers les entreprises liées pour un montant de … €. Ces créances représenteraient des comptes courants envers les sociétés … S.A., ... s.à r.l., … S.A., ... s.à r.l. et ... s.à r.l..

Le délégué du gouvernement conteste l'argumentation fournie par la demanderesse pour justifier la mise à disposition des sommes aux sociétés du groupe, en soutenant que les dettes des sociétés ne proviendraient pas exclusivement du non-remboursement des créances, mais également de dettes envers le fisc qui n'auraient pas été honorées, étant donné que les sociétés ... s. à r.l. et ... s.à r.l. auraient été assignées en faillite par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, respectivement par l'administration des Contributions directes pour non-paiement d'arriérés de TVA, respectivement d'impôts.

S'agissant de la question de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices, le délégué du gouvernement insiste de prime abord sur la circonstance que les sociétés du groupe constitueraient des sociétés juridiquement distinctes. Il ajoute que la demanderesse aurait déposé des déclarations de créance dans le cadre des faillites des sociétés ... et ..., la dernière ayant été refusée par le curateur.

Quant au moment par rapport auquel il convient d'évaluer la situation des postes figurant aux comptes annules, le délégué du gouvernement fait valoir qu'il n'y aurait pas lieu de tenir compte des jugements de faillite de 2013, puisque seule pourrait être prise en compte la situation à la date de clôture de l'exercice d'exploitation. S'y ajouterait que suivant l'article 22, alinéa 3 LIR, l'évaluation devrait se faire distinctement pour chaque bien à la fin de l'exercice d'exploitation et ne pourrait se faire en bloc que s'il s'agit de biens semblables quant à l'espèce et à la valeur ou de biens de moindre importance, ce qui ne serait pas l'hypothèse en l'espèce.

Ce serait dès lors à tort que la société demanderesse aurait fait une dotation forfaitaire d'une provision pour créances douteuses sur plusieurs créances à raison de 30 %.

Le délégué du gouvernement donne encore à considérer qu'en matière fiscale les sociétés devraient être considérées comme agissant entre elles sur un marché de pleine concurrence, de sorte qu'un gestionnaire moyennement diligent et consciencieux tendant à assurer la rentabilité de son exploitation commerciale n'aurait pas acquis le fonds de commerce d'entreprises déficitaires pour un montant de 2,5 millions d'euros et n'aurait pas payé des fournisseurs de ces entreprises sans autre contrepartie.

Le délégué du gouvernement conteste l'affirmation de la demanderesse qu'elle aurait acquis des dettes en lieu et place des sociétés du groupe et qu'une provision pour risques et charges aurait été provisionnée au moment où les avances consenties par elle n'auraient pas pu être remboursées, en faisant valoir que toutes les créances ne seraient pas des créances du groupe et en soulignant que suite à un courrier du 13 septembre 2013 demandant des renseignements concernant ces créances, aucune réponse n'aurait été fournie. De même les questions posées par le bureau d'imposition sur la valorisation de certains éléments, dont notamment du fonds de commerce, seraient également restées sans explication. Pour le surplus, le délégué du gouvernement renvoie aux points 6 et 8 de la lettre du 19 septembre 2013, en faisant valoir qu'une valorisation précise des éléments repris des sociétés du groupe aurait permis de refluer les caisses de ces sociétés et la société demanderesse n'aurait pas eu à intervenir.

Le délégué du gouvernement fait valoir qu'à défaut d'établir à suffisance de droit l'évaluation des créances au 31 décembre 2011, l'administration serait en droit de supposer une diminution indue du bénéfice de l'entreprise.

Dans son mémoire en réplique, la partie demanderesse fait valoir que la provision comptabilisée par elle serait liée au risque du non-remboursement des créances accordées par elle. La raison d'être de ces créances aurait été démontrée à suffisance par les nombreuses attestations des fournisseurs. Dès lors, les créances envers les sociétés du groupe seraient motivées par des considérations exclusivement liées à l'entreprise, de sorte que la provision en relation avec ces créances répondrait aux exigences posées par l'article 45 LIR.

Par rapport aux contestations de la partie étatique quant à la nature des créances des sociétés du groupe, la partie demanderesse fait valoir qu'il n'importerait pas de connaître les circonstances exactes des difficultés financières ayant mené à la faillite des différentes sociétés, mais qu'il importerait de constater qu'elle avait de sérieuses raisons économiques pour payer les fournisseurs de ces sociétés, de sorte qu'elle était également en droit de déduire une provision relative à ces créances.

D'autre part, au regard du traitement fiscal de la provision constituée par elle, l'utilisation concrète faite par les sociétés de l'ancien groupe des avances consenties par elle importerait peu, mais il suffirait qu'elle ait voulu contribuer au redressement de la situation financière de ces sociétés puisqu'elle avait un intérêt de ce faire pour sa propre entreprise.

Ensuite, la partie demanderesse fait valoir qu'il n'existerait aucun lien entre l'existence d'une distribution cachée de bénéfices et les reproches formulés par la partie étatique quant au quantum du prix d'acquisition des fonds de commerce.

S'agissant de la discussion quant à l'évaluation forfaitaire de la provision, la partie demanderesse fait valoir qu'au moment de l'établissement de son bilan de 2011, elle aurait été en possession d'informations suffisantes quant aux difficultés financières des sociétés du groupe auxquelles elle avait consenti des avances, ces informations provenant notamment des dirigeants communs et de l'existence de procédures de recouvrement forcé initiées par certains créanciers. Sur base de ces informations, elle aurait conclu à l'existence de difficultés financières sérieuses, sans pour autant estimer que la situation soit irrémédiablement compromise, l'amenant à constituer une provision à hauteur de 30 % du montant total des créances.

Le tribunal est de prime abord amené à rejeter les reproches de la partie demanderesse suivant lesquels ni le bureau d'imposition, ni le directeur n'auraient précisé ce qui lui est reproché exactement, ce moyen se résumant en substance au reproche d'un défaut d'indication des motifs.

Si en vertu du paragraphe 258 (1) AO, qui dispose que « *Bei Zurückweisung des Rechtsmittels soll die Entscheidung das tatsächlich und rechtlich Vorbringen und die Beweisergebnisse würdigen* […] », la décision du directeur doit être motivée par l'indication des éléments de fait et de droit à sa base[2], le reproche tenant à un défaut de motivation tel qu'il est soulevé par la demanderesse est cependant à rejeter comme étant non fondé, étant donné qu'il se dégage de la lecture de la décision déférée que le directeur a motivé à suffisance sa décision. Pour le surplus, le tribunal relève que les contestations telles qu'elles sont soulevées par la partie demanderesse ont trait davantage au bien-fondé de la décision, examen qui devra être fait dans ce contexte, mais ces contestations ne sont pas de nature à entraîner une irrégularité de la décision sur le plan formel.

Il s'ensuit que les moyens afférents sont à rejeter.

Quant au fond, le tribunal constate que la déduction d'une créance pour risques et charges a été refusée au motif que les conditions de l'article 45 LIR, aux termes duquel « *(1) Sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* […] », ne seraient pas remplies et qu'en réalité la créance serait le résultat d'une distribution cachée de bénéfices et que les paiements opérées par la demanderesse ne seraient pas liés à ses intérêts, la partie étatique argumentant en substance qu'un gestionnaire moyennement diligent et consciencieux n'aurait pas acquis des fonds de commerce d'entreprises déficitaires ni payé les fournisseurs sans contrepartie.

Avant d'examiner les contestations de la partie demanderesse sur le bien-fondé au niveau comptable, et sur le mode d'évaluation de la pro,……pour créances douteuses, il convient de trancher la question de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices, le bien-fondé d'une telle qualification impliquant en effet que les sommes afférentes sont à comprendre dans le bénéfice imposable et qu'elles ne peuvent logiquement non plus être mises en valeur au titre de dépense d'exploitation.

Aux termes de l'article 164 (3) LIR « […] *3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des*

2 cf. aussi « La procédure contentieuse en matière d'impôts directs » par Jean Olinger, études fiscales n°s 81/82/83/84/85 de novembre 1989)

avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité. ». Les distributions cachées de bénéfices visées par cette disposition existent si un associé, un actionnaire ou un intéressé reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé, l'actionnaire ou l'intéressé n'aurait pas pu obtenir cet avantage en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Quant à la charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices, sur le fondement de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, aux termes duquel « *La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* », la charge de la preuve de repose en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.

Quant à la condition fixée à l'article 164 (3) LIR, tenant à l'existence d'une relation particulière, il convient de relever que le cercle de personnes bénéficiaires d'avantages dont l'article 164 (3) LIR autorise la requalification en distribution cachée qui seront à comprendre dans le revenu imposable est délimité par cette disposition aux associés, sociétaires et intéressés de l'entité sociale visée.

L'avantage incriminé en l'espèce est celui accordé par la partie demanderesse aux sociétés du groupe. Dans la mesure où il n'est pas contesté que la demanderesse et les sociétés du groupe ont un actionnariat commun, à savoir Monsieur ..., précité, le tribunal est amené à retenir que les sociétés du groupe doivent être qualifiées comme tiers intéressé au sens de l'article 164 (3) LIR. D'autre part, il n'est pas contesté que le paiement des dettes a été fait en considération des liens entre les sociétés du groupe et la société demanderesse, à travers l'actionnaire comme, la demanderesse ayant d'ailleurs particulièrement insisté sur cette considération dans son recours.

Relativement à la condition tenant à l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective et équivalente, énoncée par l'article 164 (3) LIR, il se pose en l'espèce la question de savoir si le fait par la partie demanderesse d'avoir payé des dettes des sociétés du groupe dont elle vient d'acquérir les fonds de commerce, et cela sans contrepartie, est un avantage qu'un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé à un tiers.

S'agissant en l'espèce d'une opération intragroupe, la partie demanderesse ayant accordé des avances, à travers le paiement de dettes, aux sociétés du groupe ayant le même actionnaire qu'elle-même, il convient en effet de vérifier si cette opération est conforme au principe de pleine concurrence qui doit jouer entre sociétés du même groupe, c'est-à-dire si

les conditions de l'opération incriminée correspondent à celles qui auraient été pratiquées et acceptées par des entreprises indépendantes dans des conditions comparables, étant précisé que pour cet examen, il convient de prendre en considération l'opération en sa globalité, à savoir en l'espèce les conditions de l'acquisition du fonds de commerce, ensemble les conditions des avances accordées aux sociétés du groupe.

Force est de constater que par un courrier du 13 septembre 2013, le bureau d'imposition a sollicité auprès de la société demanderesse un certain nombre de renseignements avant l'établissement des bulletins d'imposition litigieux, plus particulièrement quant à l'évaluation des fonds de commerce acquis auprès des sociétés du groupe. Il se dégage des points 6 et 8 de ce courrier que le bureau d'imposition a soulevé notamment des questions quant à la valeur du stock de matières premières et quant à l'évaluation du fonds de commerce ainsi acquis, le bureau d'imposition ayant relevé que les valeurs indiquées au tableau d'amortissement ne correspondraient pas aux pièces à sa disposition et ayant dès lors demandé à la société demanderesse de fournir des explications à ce sujet. Or, suivant les explications fournies par le délégué du gouvernement, non contestées à cet égard par la demanderesse, cette dernière n'a fourni aucune réponse par rapport à ces questions, explications qui auraient permis de clarifier si le prix payé pour l'acquisition des fonds de commerce a correspondu aux règles de pleine concurrence.

D'autre part, il n'est pas contesté que la société demanderesse a procédé au paiement des dettes des sociétés du groupe, et cela sans contrepartie, cette opération devant être qualifiée de mise à disposition d'un financent intragroupe, l'actionnariat de la société demanderesse et les sociétés du groupe étant commun en la personne de Monsieur ..., qui est accordé sans contrepartie financière. Or, une société commerciale dont l'objectif est celui d'assurer sa rentabilité n'accorderait *a priori* pas de financement sans aucune contrepartie à une autre société

Face aux questions soulevées par le bureau d'imposition laissant planer des doutes sur le prix d'acquisition des fonds du commerce qui sont restées sans réponse, d'une part, et face au constat de l'octroi d'une avance sans contrepartie, d'autre part, le bureau d'imposition a valablement pu conclure à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices, ces éléments étant à qualifier de faisceau de circonstances rendant une telle distribution probable.

Au regard des règles de preuve telles que retenues ci-avant, il aurait appartenu en l'espèce à la société demanderesse d'éclairer le bureau d'imposition, pièces à l'appui, afin d'établir que l'opération incriminée correspond à une réalité économique et qu'il n'y a pas eu diminution de bénéfices respectivement que la diminution de bénéfices est économiquement justifiée et n'est pas exclusivement dictée par des considérations tenant aux relations particulières entre les entités liées. Plus particulièrement, il lui aurait appartenu de démontrer que les avances sans contrepartie accordées par elle correspondent à la manière dont traitent des sociétés non liées qui se trouvent en pleine concurrence.

En l'espèce, la société demanderesse a avancé comme justification économique de l'opération la considération qu'elle aurait payé les dettes des sociétés du groupe afin d'assurer que les fournisseurs continuent à travailler avec elle.

Force est cependant au tribunal de constater que la société demanderesse est toujours restée en défaut de fournir des explications quant à la valeur exacte du fonds de commerce qu'elle a acquis auprès des sociétés du groupe.

D’autre part, s’agissant des conditions du règlement de dettes des sociétés du groupe, si la partie demanderesse a produit parmi les pièces un certain nombre de courriers de fournisseurs faisant état de paiements effectués par elle pour le compte des sociétés du groupe, respectivement de ce que la poursuite des relations commerciales a été subordonnée au règlement des dettes des sociétés du groupe, le tribunal est néanmoins amené à retenir que les pièces versées en l’espèce sont insuffisantes pour pouvoir retracer la nature des dettes payées et cela au regard des contestations de la partie étatique suivant laquelle les dettes payées correspondent toutes à celles de fournisseurs, la partie étatique affirmant qu’il s’agirait aussi en partie de dettes fiscales. A cet égard, il convient encore de relever qu’il ne se dégage pas clairement des différents courriers qu’il s’agisse de dettes payées durant l’année fiscale litigieuse, à savoir l’année 2011, le courrier de la société … se référant au contraire à des paiements effectués entre septembre 2012 et septembre 2013, de sorte que la pertinence des pièces par rapport à l’année fiscale litigieuse n’est pas donnée. D’autre part, même à admettre que le paiement de certaines avances ait été dicté par les pressions de certains fournisseurs, aucune justification n’est fournie quant à la circonstance que l’octroi de ces avances a été fait sans contrepartie financière aucune, étant donné qu’un concurrent normal n’aurait pas accordé une telle avance dans les mêmes conditions. Ces pièces sont dès lors insuffisantes pour que la justification économique avancée par la partie demanderesse puisse être retenue.

S’agissant de l’argumentation de la partie demanderesse fondée sur l’état de faillite de différentes sociétés et sur les pertes conséquentes pour l’associé unique pour conclure qu’il n’y aurait eu aucun avantage pour l’associé de sorte à exclure une distribution cachée de bénéfices, il est vrai que, par la suite en 2013, différentes sociétés du groupe sont tombées en faillite, et que la partie demanderesse elle-même est tombée en faillite en 2015. Toutefois, il n’en reste pas moins que, durant l’année fiscale litigieuse, la société demanderesse a accordé à des sociétés liées, du moins indirectement, une avance en trésorerie en payant certaines de ses dettes ce qui a nécessairement profité à ces sociétés confrontées, de l’aveu même de la partie demanderesse, à l’époque déjà à des difficultés de paiement, et partant aussi à l’actionnaire commun. Comme ces avances ont été faites sans contrepartie, l’avantage pour les sociétés du groupe et partant pour l’actionnaire commun est d’autant plus important. La condition de l’obtention d’un avantage sans contrepartie se trouve dès lors vérifiée, étant relevé que la faillite postérieure à l’année fiscale litigieuse est sans relevance à cet égard.

Il suit de ces considérations que c’est à bon droit que le bureau d’imposition a retenu l’existence d’une distribution cachée de bénéfices au sens de l’article 164 LIR.

Cette conclusion n’est pas infirmée par l’argumentation de la demanderesse fondée sur la liberté de gestion. S’il est vrai que le contribuable est libre de décider de l’opportunité de ses opérations économiques, il doit néanmoins le faire dans les limites de la légalité et, même à l’intérieur des limites de la légalité, les choix qu’il opère sont susceptibles d’être requalifiés en vertu de l’article 164 (3) LIR, de sorte que le moyen afférent est à rejeter.

Il suit de l’ensemble des considérations qui précèdent qu’en application de la première phrase de l’article 164 (3) LIR précité, les créances litigieuses, d’une part, sont à comprendre dans le revenu imposable, et partant à soumettre à la retenue de l’impôt sur le revenu des capitaux, tel que cela a été retenu par le bureau d’imposition et, d’autre part, ne sont pas susceptibles d’être déduites comme dépenses d’exploitation, cette conclusion s’imposant sans qu’il n’y ait lieu d’examiner les moyens fondés sur le moment de l’appréciation du caractère douteux des créances dont la déduction à titre de dépenses d’exploitation a été refusée,

respectivement sur leur évaluation forfaitaire, cet examen devenant surabondant, vu la qualification de distribution cachée de bénéfices.

Le recours est partant à rejeter comme étant non fondé.

Compte tenu de l'issue du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure de l'ordre 5.000 € formulée par la demanderesse est à rejeter comme étant non fondée.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

donne acte à Maître Gaston Stein, en sa qualité de curateur de la société demanderesse en faillite de ce qu'il reprend l'instance introduite par cette dernière ;

au fond, dit le recours non justifié et en déboute ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la demanderesse ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Thessy Kuborn, premier juge,

et lu à l'audience publique du 16 décembre 2015 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri　　　　s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 17.12.2015
Le greffier du tribunal administratif